

# Funkcja gwarancyjna dokumentacji cen transferowych i jej rola w zarządzaniu ryzykiem podatkowym

## The Guarantee Function of Transfer Pricing Documentation and Its Role in Tax Risk Management

dr Bartosz Kubista

Doktor nauk prawnych, adwokat i doradca podatkowy, asystent na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, Wiceprzewodniczący Zarządu Śląskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych VII Kadencji

### Streszczenie

W artykule omówiono kluczową rolę dokumentacji cen transferowych w działalności i opodatkowaniu podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi. Przeanalizowano funkcję gwarancyjną dokumentacji cen transferowych, która polega na dostarczaniu organom podatkowym informacji umożliwiających ocenę rynkowości transakcji oraz ochronie podatników przed zakwestionowaniem warunków tych transakcji. Omówiono również mechanizmy działania tej dokumentacji, jej praktyczne zastosowanie i korzyści, jakie niesie dla podatników. W artykule przedstawiono przykłady z praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych oraz przeanalizowano regulacje dotyczące cen transferowych w podatku dochodowym od osób prawnych.

**Słowa kluczowe:** dokumentacja cen transferowych, ceny transferowe, zarządzanie ryzykiem podatkowym, ryzyko podatkowe, transakcje kontrolowane, podmioty powiązane, ocena ryzyka, przepisy podatkowe, podatek dochodowy od osób prawnych.

### Abstract

The article discusses the crucial role of transfer pricing documentation in the operations and taxation of entities engaged in transactions with related parties. It includes an analysis of the guarantee function of transfer pricing documentation, which involves providing tax authorities with information to assess the market nature of transactions and protect taxpayers from challenging the terms of these transactions. The mechanisms of this documentation, its practical application, and the benefits it brings to taxpayers are also discussed. The article presents examples from the case law of administrative courts and analyzes the regulations on transfer pricing in corporate income tax.

**Keywords:** transfer pricing documentation, transfer pricing, tax risk management, tax risk, controlled transactions, related parties, risk assessment, tax regulations, corporate income tax.

## 1. WPROWADZENIE

Dokumentacja cen transferowych ma kluczowe znaczenie dla działalności i opodatkowania podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi. Jej głównym celem jest zapewnienie, że ceny stosowane w tych transakcjach są zgodne z zasadą ceny rynkowej, co ma zapobiegać transferowi zysków do jurysdykcji o niższych stawkach podatkowych. Wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych było odpowiedzią na globalizację gospodarki, umacniającą się pozycję przedsiębiorstw wielonarodowych i rosnącą liczbę międzynarodowych transakcji wewnątrzgrupowych, wymagających stałego nadzoru administracji podatkowych poszczególnych państw celem przeciwdziałania wspomnianemu wcześniej transferowi zysków.

Od momentu wprowadzenia obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych do polskiego prawa podat-

kowego kolejne nowelizacje przepisów dotyczących cen transferowych stale zwiększały szczegółowość tej dokumentacji, nakładały bowiem na podatników kolejne obowiązki i restrykcje związane z dokumentowaniem ich transakcji z podmiotami powiązanymi oraz potwierdzaniem zawarcia ich na warunkach rynkowych. Z tego względu wielu podatników spogląda na tę dokumentację jedynie jako na nadmierny obowiązek administracyjny – kolejną formalność, która musi być dopełniona.

Tymczasem dokumentacja cen transferowych nie powinna być postrzegana wyłącznie w tych kategoriach i może kluczowy element strategii zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach wielonarodowych. Jednym z głównych jej zadań jest zapewnienie transparentności i rzetelności w transakcjach między podmiotami powiązanymi. Dokumentacja ta dostarcza organom podatkowym niezbędnych informa-

cji, które umożliwiają ocenę, czy warunki transakcji kontrolowanych odpowiadają warunkom rynkowym. W praktyce prawidłowo sporządzona dokumentacja cen transferowych może znacząco zmniejszyć ryzyko podatkowe, tj. chronić przedsiębiorstwa wielonarodowe przed potencjalnymi sankcjami i doszacowaniem dochodu.

Dostrzegalna jest tu funkcja gwarancyjna omawianej dokumentacji. Dokumentacja cen transferowych, potwierdzająca zgodność warunków transakcji kontrolowanej z podmiotem powiązaniem z zasadą ceny rynkowej, chroni podatnika przed ryzykiem zakwestionowania warunków transakcji przez organy podatkowe. Właściwie sporządzona dokumentacja tworzy wzruszalne domniemanie, że warunki transakcji kontrolowanych są zgodne z warunkami rynkowymi. Dzięki temu w przypadku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ciężar dowodu spoczywa w tym obszarze na organach podatkowych, które aby zakwestionować warunki stosowane w transakcjach z podmiotami powiązanymi, muszą w pierwszej kolejności zakwestionować ustalenia przedstawione w dokumentacji cen transferowych.

Istotne znaczenie tej dokumentacji dla zapewnienia podatnikom należytej ochrony i zmniejszenia ich ryzyka podatkowego uzasadnia poddanie funkcji gwarancyjnej dokumentacji cen transferowych dodatkowemu badaniu, zarówno w kwestiach prawnych, jak i co do praktycznych aspektów sporządzania dokumentacji, a także analizę ryzyka podatkowego związanego z transakcjami kontrolowanymi.

W artykule poruszono tematykę znaczenia funkcji gwarancyjnej dokumentacji cen transferowych, mechanizmów jej działania oraz praktycznego zastosowania. Omówiono, jak dokumentacja cen transferowych wpływa na zgodność transakcji z warunkami rynkowymi, jakie korzyści niesie dla podatników oraz jakie narzędzia i metody są stosowane w celu realizacji tej funkcji. Przedstawiono również przykłady z praktyki orzecznictwa sądów administracyjnych, ilustrujące znaczenie funkcji gwarancyjnej w zarządzaniu ryzykiem podatkowym. W artykule poddano analizie regulacje dotyczące cen transferowych w podatku dochodowym od osób prawnych, ze względu jednak na znaczne podobieństwo, a nierzadko i tożsamość przepisów regulujących tematykę cen transferowych w podatku dochodowym od osób fizycznych – przedstawione tezy i stanowisko mogą być również odnoszone do dokumentacji cen transferowych sporządzonej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

## 2. ISTOTA FUNKCJI GWARANCYJNEJ DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

Od momentu wprowadzenia w 2001 r. regulacji dotyczących cen transferowych do polskiego prawa podatkowego ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> wypowiedza się o dokumentacji cen transferowych wyłącznie w kontekście obowiązku, który musi być spełniony przez podatnika<sup>2</sup>. Nie oznacza to jednak, że na dokumentację cen transferowych należy spoglądać wyłącznie w kategoriach dodatkowego obciążenia administracyjnego<sup>3</sup>. Oczywiście – podstawową rolą tej dokumentacji jest wykazanie, że ceny transferowe stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi są zgodne z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Jednakże ograniczanie roli dokumentacji cen transferowych jedynie do funkcji informacyjnej byłoby błędem. Nie można bowiem tracić z pola widzenia, że prawidłowo sporządzona dokumentacja zmniejsza ryzyko zakwestionowania warunków transakcji przez organy podatkowe. Pełni ona również funkcję dowodową, służy bowiem jako najistotniejszy i podstawowy dowód przebiegu transakcji kontrolowanej, zamiarów podatnika oraz okoliczności i podstaw podejmowanych działań<sup>4</sup>. Jest to o tyle istotne, że specyfika sporów w obszarze cen transferowych pozostawia pewną przestrzeń negocjacyjną między podatnikiem a organem podatkowym<sup>5</sup>, co sprawia, że przedstawione w dokumentacji cen transferowych argumenty i detale mogą zaważyć na ocenie rynkowości transakcji dokonywanej przez organ podatkowy i ochronić podatnika przed doszacowaniem dochodu.

Zgodnie z Wytycznymi OECD<sup>6</sup> dokumentacja cen transferowych po pierwsze ma zapewnić, że podatnicy uwzględniają wymogi dotyczące cen transferowych przy ustalaniu cen i warunków transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi oraz przy zgłaszaniu dochodu z tych transakcji w zeznaniach podatkowych. Po drugie, dokumentacja ma dostarczać administracjom podatkowym informacji niezbędnych do przeprowadzenia świadomej oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi. I wreszcie po trzecie, dokumentacja ma dostarczać administracjom podatkowym użytecznych informacji do przeprowadzania szczegółowej kontroli praktyk w zakresie cen transferowych, choć może być konieczne jej uzupełnienie o dodatkowe dane podczas audytu<sup>7</sup>.

Prawidłowo sporządzona dokumentacja cen transferowych pozwala organowi podatkowemu dokładnie zrozumieć, na jakich zasadach została przeprowadzona dana transakcja oraz dlaczego przyjęte w niej warunki należy uznać za rynkowe, czyli takie, jakie zaakceptowałyby między sobą podmioty niepowiązane<sup>8</sup>. Działania przedsiębiorstw narodowych nie zawsze będą przecież podejmowane w celu niedopuszczalnego przetransferowania zysków i zmniejszenia wysokości obciążeń podatkowych<sup>9</sup>. Dokumentacja cen transferowych będzie tu podstawowym środkiem dowodowym potwierdzającym te okoliczności<sup>10</sup> i przez to najważniejszym narzędziem ochrony podatnika przed zakwestionowaniem warunków transakcji zawieranej z podmiotem powiązaniem jako niezgodnej z zasadą ceny rynkowej w trakcie kontroli lub postępowania podatkowego<sup>11</sup>.

Wszystkie te cechy i role dokumentacji cen transferowych składają się na jej funkcję gwarancyjną. W orzecznictwie wskazuje się bowiem, że taka dokumentacja pełni funkcję gwarancyjną, gdyż zapewnia podmiotom powiązanym, że sporządzenie poprawnej merytorycznie dokumentacji pozwoli ocenić transakcje między nimi jako spełniające warunki transakcji rynkowych. Na podstawie takiej dokumentacji zarówno podatnik, jak i organ podatkowy ma możliwość ustalenia, czy transakcje były zawierane zgodnie z warunkami rynkowymi, czy też ukierunkowane na obniżenie dochodów (zwiększenie kosztów) celem zmniejszenia wymiaru podatku<sup>12</sup>.

Uwypukla to funkcję gwarancyjną dokumentacji cen transferowych, sprowadzającą się do dwu aspektów:

- 1) przydatności dokumentacji dla wprowadzenia organu podatkowego we wszystkie szczegóły transakcji kontro-

lowanej, tak aby oceniał rynkowość przyjętych w niej warunków, dysponując pełnią wiedzy oraz należycie rozumiejąc jej przebieg i otoczenie biznesowe;

- 2) znaczenia zawartej w dokumentacji argumentacji wykazującej rynkowość stosowanych cen transferowych, co utrudnia lub uniemożliwia organom podatkowym jej zakwestionowanie.

Pierwszy z aspektów funkcji gwarancyjnej sprowadza się do tego, że dokumentacja cen transferowych stanowi kluczowe źródło dowodowe, zawierające informacje pozwalające na przeprowadzenie analizy i oceny, czy wynagrodzenie w transakcji między podmiotami powiązаныmi jest zgodne z warunkami rynkowymi, tj. takimi, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty<sup>13</sup>. W doktrynie podkreśla się, że cały obowiązek dokumentacyjny powinien być interpretowany w kontekście tego celu, a dokumentacja cen transferowych powinna przede wszystkim umożliwić wykazanie rynkowości dokumentowanych transakcji<sup>14</sup>. Uwidocznienie tych okoliczności w dokumentacji sprawia, że organy podatkowe otrzymują od podatnika kompletne i zupełne informacje o wszystkich istotnych elementach mających wpływ na kształtowanie warunków transakcji kontrolowanej<sup>15</sup>. Należy się zgodzić z poglądem, że możliwość zwrócenia w dokumentacji cen transferowych uwagi organów podatkowych na specyfikę transakcji i kluczowe czynniki decydujące o wyborze takich, a nie innych warunków transakcyjnych ułatwiają obronę transakcji kontrolowanej i zastosowanej ceny transferowej<sup>16</sup>. Oczywiście jest więc, że pierwszym dokumentem, jakiego organy podatkowe powinny żądać w toku kontroli podatkowej, powinna być właśnie dokumentacja cen transferowych<sup>17</sup>. Uwzględnienie w takiej dokumentacji nie tylko „suchego” opisu transakcji wraz z analizą funkcjonalną, lecz także skupienie się na całym otoczeniu biznesowym transakcji, realizowanej strategii gospodarczej etc. umożliwi organom podatkowym lepsze zrozumienie istoty i przebiegu transakcji kontrolowanej, co powinno się przełożyć zwiększenie szans podatnika na obronę zgodności warunków tejże transakcji z warunkami, jakie zaakceptowałyby podmioty niepowiązane<sup>18</sup>.

Co się zaś tyczy drugiego z zakreślonych obszarów – dokumentacja cen transferowych tworzy domniemanie zgodności warunków transakcji kontrolowanej z warunkami rynkowymi<sup>19</sup>. Domniemanie to jest wzruszalne, co oznacza, że organy podatkowe, aby zakwestionować rynkowość warunków transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi, muszą w pierwszej kolejności zakwestionować prawidłowość argumentacji przedstawionej w dokumentacji cen transferowych<sup>20</sup>. Zważywszy, że w postępowaniach dotyczących cen transferowych ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych<sup>21</sup>, wykazanie w takiej dokumentacji rynkowości transakcji kontrolowanej utrudnia organom podatkowym zakwestionowanie ich skutków podatkowych i doszacowanie dochodów. Organ podatkowy, by oszacować dochód podatnika na podstawie regulacji o cenach transferowych, zobowiązany jest bowiem w pierwszej kolejności do podważenia prawidłowości dokumentacji<sup>22</sup> w drodze wykazania błędnych założeń poczynionych przez podatnika<sup>23</sup>. Podatnicy powinni być zatem żywo zainteresowani przeprowadzeniem analizy cen transferowych w sposób gruntowny i rzetelny, albowiem popełnienie błędów na dowol-

nym etapie analizy, w tym podczas formułowania założeń, wyboru materiału porównawczego czy obliczania wyników, może podważyć wiarygodność całej procedury i dostarczyć organom podatkowym argumentów do zakwestionowania jej rezultatów<sup>24</sup>.

Ważnym elementem funkcji gwarancyjnej jest również odpowiednie uzasadnienie wyboru metod wyceny stosowanych do oceny rynkowości transakcji. Wybór ten powinien być dokonany w sposób świadomy i uzasadniony, z uwzględnieniem specyfiki transakcji oraz dostępnych danych porównawczych. W orzecznictwie podkreśla się, że rzetelne uzasadnienie wyboru metod wyceny zwiększa wiarygodność dokumentacji i utrudnia jej kwestionowanie przez organy podatkowe<sup>25</sup>. W tym obszarze szczególnego znaczenia nabiera art. 11d ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie metody innej niż przyjęta przez podmiot powiązany jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach. Wynika stąd, że organy podatkowe powinny w pierwszej kolejności ustalać ceny rynkowe na podstawie metody weryfikacji zastosowanej przez podatnika. Można zatem powiedzieć, że pozostają związane metodą weryfikacji cen transferowych wybraną i wykorzystaną przez podatnika w dokumentacji cen transferowych<sup>26</sup>.

W efekcie przedstawienie organowi podatkowemu aktualnej dokumentacji cen transferowych będzie stanowić również solidną podstawę do obrony warunków transakcji kontrolowanej podczas kontroli lub postępowania podatkowego<sup>27</sup>. Niemniej w doktrynie funkcji gwarancyjnej dokumentacji cen transferowych upatruje się również w tym, że umożliwia podatnikowi wykazanie rynkowego charakteru transakcji, co chroni go przed nałożeniem przez organy podatkowe sankcji<sup>28</sup>.

Należy jednak zaznaczyć, że z owym wzruszalnym domniemaniem rynkowości transakcji możemy mieć do czynienia wyłącznie wówczas, gdy dokumentacja cen transferowych została sporządzona w sposób merytorycznie i formalnie poprawny, a przy tym rzetelny<sup>29</sup>. Rzecz jasna, taka dokumentacja z natury pozostaje dokumentem o subiektywnym charakterze, o nierzetelności dokumentacji będzie więc świadczyło m.in. to, że podatnik świadomie podał w niej nieprawdę lub tę prawdę zataił<sup>30</sup>.

Uprawnione jest zatem twierdzenie, że podatnicy, którzy w odpowiedni i rzetelny sposób przygotowują dokumentację cen transferowych oraz zawrą w niej gruntowną analizę cen transferowych wykazującą zgodność warunków transakcji kontrolowanej z warunkami stosowanymi przez podmioty niepowiązane, będą mieć większą szansę na ochronę stosowanych cen transferowych przed organami podatkowymi. Jak zatem widać, dzięki pełnionej funkcji gwarancyjnej omawiana dokumentacja stanowi kluczowy element w zapewnieniu zgodności transakcji kontrolowanej z zasadą ceny rynkowej oraz ochrony podatników przed ryzykiem podatkowym w obszarze cen transferowych. Właściwie sporządzona dokumentacja cen transferowych odgrywa rolę tarczy ochronnej, która wymusza na organach podatkowych przedstawienie konkretnych i niepodważalnych dowodów na niezgodność warunków transakcji z warunkami rynkowymi. Mechanizmy te obejmują aspekty zarówno formalne, jak i

merytoryczne, które są kluczowe w procesie kontroli podatkowej.

### 3. ROLA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH W ZARZĄDZANIU RYZYKIEM PODATKOWYM

Jak zostało wcześniej wskazane, dokumentacji cen transferowych można przypisać funkcję gwarancyjną, co przejawia się na dwa sposoby. Po pierwsze, stanowi ona podstawowe źródło informacji dla organu podatkowego na temat specyfiki, przebiegu i charakterystycznych cech transakcji. Odpowiednie opisanie transakcji w dokumentacji sprawia, że organ podatkowy może ocenić i przeanalizować ją zgodnie z rzeczywistym przebiegiem, uwzględniając wszystkie istotne elementy. Po drugie, udokumentowanie przez podatnika, że transakcje z podmiotami powiązаныmi odbyły się na warunkach akceptowanych przez podmioty niepowiązane, tworzy wzruszalne domniemanie zgodności tych warunków z rynkowymi. To z kolei zmusza organ podatkowy do przedstawienia konkretnych dowodów przełamujących stanowisko podatnika, co uniemożliwia arbitralne określenie dochodów stron z pominięciem tych warunków.

Już na pierwszy rzut oka widać zatem, że dokumentacja cen transferowych stanowi istotny instrument minimalizacji ryzyka podatkowego<sup>31</sup>, rozumianego jako „możliwość wystąpienia wobec podatnika negatywnych konsekwencji ze względu na nieprawidłowości w rozliczaniu swoich zobowiązań podatkowych”<sup>32</sup>. To ryzyko w przeważającej mierze sprowadza się oczywiście do możliwości zakwestionowania przez organy podatkowe warunków przyjętych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi<sup>33</sup>, na które to ryzyko w szczególności narażone są przedsiębiorstwa wielonarodowe<sup>34</sup>. Mitygacja wskazanego ryzyka będzie o tyle istotna, że konsekwencje występujących u podatnika nieprawidłowości w obszarze cen transferowych będą bardzo dotkliwe i mogą obejmować nie tylko doszacowanie dochodów podatnika z pominięciem nierynkowych warunków, pominięcie lub recharakteryzację transakcji w trybie art. 11c ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., ale również nałożenie na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego czy pociągnięcie osób zarządzających przedsiębiorstwem do odpowiedzialności karno-skarbowej<sup>35</sup>.

Proces zarządzania ryzykiem podatkowym, w tym także cen transferowych, jest podzielony na kilka kluczowych etapów, a mianowicie:

- 1) identyfikację ryzyka, obejmującą procesy związane z rozpoznawaniem i nazywaniem ryzyk zagrażających podatnikowi;
- 2) pomiar i ocenę ryzyka;
- 3) sterowanie ryzykiem i jego obniżenie do akceptowalnego poziomu (mitygację ryzyka);
- 4) monitorowanie i kontrolę ryzyka<sup>36</sup>.

W procesie zarządzania ryzykiem podatkowym dokumentacja cen transferowych może być wykorzystywana na różnych etapach<sup>37</sup>. Będzie ona o tyle ważna, że ze względu na pełnioną funkcję gwarancyjną będzie się znajdować w centrum zainteresowania organów podatkowych w toku kontroli czy postępowania podatkowego<sup>38</sup>.

Na etapie identyfikacji i oceny ryzyka cen transferowych dokumentacja cen transferowych umożliwi zidentyfikowanie

punktów zapalnych oraz uchybień w zapewnieniu zgodności transakcji z podmiotami powiązаныmi z prawem, pozwala bowiem na ustalenie kręgu podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych podlegających udokumentowaniu, a co za tym idzie – określenie zakresu związanych z tym obowiązków sprawozdawczych<sup>39</sup>. Rzetelne podejście do procesu sporządzenia omawianej dokumentacji pozwoli podatnikowi na rozpoznanie potencjalnych sankcji grożących mu w przypadku zakwestionowania warunków zawieranych przez niego transakcji kontrolowanych<sup>40</sup>, w szczególności dzięki zidentyfikowaniu na etapie analizy cen transferowych (analizy porównawczej) potencjalnej różnicy między zidentyfikowanym zakresem warunków uznawanych za rynkowe a tymi, które zostały przyjęte w transakcji kontrolowanej. Wreszcie, zidentyfikowanie i ocena ryzyka podatkowego w obszarze transakcji z podmiotami powiązаныmi pozwolą podatnikowi na podjęcie odpowiednich decyzji biznesowych, zmierzających do doprowadzenia tego ryzyka do odpowiedniego (akceptowalnego) poziomu, np. w drodze modyfikacji przyjętej polityki cen transferowych, dokonania odpowiednich korekt i zmiany warunków w transakcjach kontrolowanych czy wystąpienia o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego<sup>41</sup>, by na przyszłość zapewnić zgodność warunków transakcji kontrolowanej z warunkami zidentyfikowanymi jako rynkowe w procesie przygotowywania dokumentacji cen transferowych.

Tym samym owa dokumentacja – o ile oczywiście zostanie przygotowana rzetelnie i zgodnie z obowiązującymi przepisami – będzie ważnym instrumentem zmniejszania ryzyka podatkowego<sup>42</sup>, gdyż minimalizuje ryzyko doszacowania dochodu i obciążenia podatnika sankcjami<sup>43</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, dokumentacja cen transferowych dzięki pełnionej funkcji gwarancyjnej będzie odgrywać kluczową rolę w zapewnieniu zgodności działań podatnika z obowiązującymi przepisami oraz w ochronie przed ryzykiem podatkowym. Rzetelnie sporządzona dokumentacja stanowi ważne narzędzie obrony podatnika, umożliwia mu bowiem skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym i minimalizację potencjalnych zagrożeń związanych z kontrolą podatkową. Dzięki funkcji gwarancyjnej podatnicy mogą mieć większą pewność, że ich transakcje kontrolowane są zgodne z zasadą ceny rynkowej, co z kolei wpływa na stabilność i przewidywalność ich działalności gospodarczej.

### 4. PODSUMOWANIE

Dokumentacja cen transferowych odgrywa fundamentalną rolę w zarządzaniu ryzykiem podatkowym, szczególnie w kontekście transakcji między podmiotami powiązаныmi. Jej głównym zadaniem jest zapewnienie, że ceny stosowane w takich transakcjach są zgodne z zasadą ceny rynkowej, co ma zapobiegać nieuprawnionemu transferowi zysków do jurysdykcji o niższych stawkach podatkowych. Od momentu wprowadzenia obowiązku dokumentacyjnego do polskiego prawa podatkowego przepisy te były wielokrotnie nowelizowane, co znacznie zwiększyło szczegółowość i zakres wymaganej dokumentacji.

Wielu podatników postrzega obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych jako dodatkowy i uciążliwy obowiązek administracyjny. Niemniej jednak jej rola wykracza

poza formalność. Dokumentacja ta jest kluczowym elementem strategii zarządzania ryzykiem podatkowym przedsiębiorstw wielonarodowych, zapewnia bowiem transparentność i rzetelność transakcji między podmiotami powiązаныmi. Dzięki niej organy podatkowe mogą dokładnie ocenić, czy warunki transakcji kontrolowanych odpowiadają warunkom rynkowym.

Funkcja gwarancyjna dokumentacji cen transferowych, będąca jednym z jej głównych aspektów, przejawia się w dwóch podstawowych wymiarach.

Po pierwsze, dokumentacja dostarcza organom podatkowym pełnych informacji na temat specyfiki, przebiegu i cech charakterystycznych transakcji, co pozwala na ich rzetelną ocenę. Prawidłowo sporządzona dokumentacja zmniejsza ryzyko zakwestionowania warunków transakcji przez organy podatkowe, ponieważ uwzględnia wszystkie istotne elementy wpływające na kształtowanie cen transferowych. Dokumentacja ta dostarcza administracjom podatkowym informacji niezbędnych do przeprowadzenia świadomej oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi oraz użytecznych informacji do przeprowadzania szczegółowej kontroli praktyk w zakresie cen transferowych.

Po drugie, dokumentacja tworzy wzruszalne domniemanie zgodności warunków transakcji kontrolowanych z warunkami rynkowymi. Oznacza to, że w przypadku kontroli podatkowej ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych, które muszą przedstawić niepodważalne argumenty przełamujące ustalenia podatnika zawarte w dokumentacji. Taka struktura chroni podatników przed arbitralnymi decyzjami organów podatkowych i pozwala na obronę stosowanych cen transferowych.

Analiza przeprowadzona w artykule wykazała, że dokumentacja cen transferowych pełni również funkcję dowodową. Jest ona podstawowym dowodem na przebieg transakcji kontrolowanych, zamiary podatnika oraz okoliczności i podstawy podejmowanych działań. W sporach dotyczących cen transferowych możliwość przedstawienia rzetelnej dokumentacji umożliwiła podatnikom skuteczną obronę i zmniejsza ryzyko doszacowania dochodu przez organy podatkowe.

Podsumowując, dokumentacja cen transferowych jest nieodzownym narzędziem w zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Jej funkcja gwarancyjna i dowodowa pozwala na rzetelną ocenę rynkowości transakcji kontrolowanych oraz minimalizację ryzyka podatkowego. Dzięki temu przedsiębiorstwa mogą skutecznie się bronić przed potencjalnymi sankcjami i doszacowaniem dochodu, co jest kluczowe dla ich stabilności finansowej i przewidywalności działalności gospodarczej. Dokumentacja cen transferowych dzięki zapewnieniu transparentności i rzetelności stanowi istotny element strategii podatkowej przedsiębiorstw wielonarodowych, ponieważ umożliwia im zminimalizowanie ryzyka podatkowego i ochronę przed arbitralnymi działaniami organów podatkowych. Właściwie sporządzona dokumentacja nie tylko spełnia wymogi prawne, ale również zapewnia narzędzie ochrony podatników, wspiera ich bowiem w zarządzaniu ryzykiem podatkowym i optymalizacji procesów biznesowych.

Funkcja gwarancyjna dokumentacji cen transferowych jest zatem fundamentem ochrony interesów podatników i zapewnienia zgodności transakcji z zasadą ceny rynkowej. W artykule wykazano, że odpowiednio sporządzona doku-

mentacja stanowi skuteczną barierę przed arbitralnymi decyzjami organów podatkowych, a jednocześnie wspiera proces zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach.

#### Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 2 Art. 11k ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Do dnia 31 grudnia 2018 r. kwestie obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych regulował uchylony już art. 9a tej ustawy.
- 3 E. Malec, D. Roszkowski, *Ceny transferowe. Jak prawidłowo dokumentować transakcje, by zminimalizować ryzyko podatkowe*, Gdańsk 2006, s. 12-13.
- 4 J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przeliczanie dochodów*, Warszawa 2014, s. 453.
- 5 H. Filipczyk, *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10, s. 26.
- 6 OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju). OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.
- 7 Tamże, 5.5.
- 8 P. Valente, I. Caraccioli, *Transfer Pricing Audits: Suitability of Transfer Pricing Documentation*, „International Tax Review” 2017, t. 45, nr 6/7, s. 505-506.
- 9 *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2019, s. 168.
- 10 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 5 lutego 2008 r., III SA/Wa 1728/07, LEX nr 465018.
- 11 A. Kosmala, M. Michalski, J. Pietrasik, *Analiza porównawcza – narzędzie analizy cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2010, nr 5, s. 10.
- 12 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1319/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A198A9AEBE>, dostęp: 10.07.2024; wyroki WSA w Białymstoku: 1) z dnia 24 stycznia 2018 r., I SA/Bk 1832/17, LEX nr 2443812; 2) z dnia 25 października 2017 r., I SA/Bk 617/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1CB6FB7276>, dostęp: 10.07.2024.
- 13 S. Grenda, *Dokumentacja cen transferowych jako element ograniczenia ryzyka podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2010, z. 2, s. 202; wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FBE22B37B1>, dostęp: 10.07.2024; wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2011 r., I SA/Kr 716/11, LEX nr 898781.
- 14 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 11k Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX/el. 2024.
- 15 M. Unwin, *Transfer Pricing Documentation Fails Harmony Test*, „International Tax Review” 2006, nr 7, s. 37; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 87-88.
- 16 K. Radzikowski, *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 12, s. 38.
- 17 M.J. Górski, A. Zbroiński, *Ceny transferowe. Protokół kontroli*, Warszawa 2016, s. 39.
- 18 S. Grenda, dz. cyt., s. 204.
- 19 *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, Gdańsk 2014, s. 518.
- 20 Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1319/10, dok. cyt.
- 21 M. Jamroży, *Ewolucja oraz ocena regulacji dotyczących dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych*, „Analizy i Studia Centrum Analiz Studiów Podatkowych” 2018, nr 2, s. 22; wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2009 r., I SA/Kr 1374/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/26C116A14B>, dostęp: 10.07.2024; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2020 r., I SA/Wr 1037/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3EC1F3BE6F>, dostęp: 10.07.2024; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 marca 2021 r., I SA/OI 110/21, LEX nr 3150819. Odmiennie: J. Brolik, S. Bogucki, *Ciężar dowodu w sprawach cen transferowych*, w: *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2019, s. 76-81. Autorzy ci wskazują, że to na podatniku spoczywa ciężar dowodu w rozumieniu

- materialnym, czyli pojmowany jako konieczność przedstawienia w dokumentacji cen transferowych określonych informacji i danych potwierdzających zgodność transakcji kontrolowanej z warunkami rynkowymi.
- <sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2012 r., II FSK 2121/10, LEX 1244150.
- <sup>23</sup> T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 228; wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Kr 1191/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9367560D8C>, dostęp: 10.07.2024; wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09, dok. cyt.
- <sup>24</sup> A. Zbroiński, *TP: Analiza Porównawcza – ograniczenie ryzyka szacowania dochodów czy inspiracja dla organów kontroli?*, opubl. 14.07.2016, <https://crido.pl/blog-taxes/tp-analiza-porownawcza-ograniczenie-ryzyka-szacowania-dochodow-czy-inspiracja-dla-organow-kontroli/>, dostęp: 4.07.2024.
- <sup>25</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 grudnia 2017 r., I SA/Sz 902/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A34B823C9>, dostęp: 10.07.2024.
- <sup>26</sup> *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, dz. cyt., s. 118.
- <sup>27</sup> M. Laskowska, *Skuteczność polityki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wobec zmian strategii podatkowych holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2020, s. 21.
- <sup>28</sup> P. Sitnik, *Dokumentacja cen transferowych sporządzona w trakcie kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 9, *passim*.
- <sup>29</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2019 r., I SA/Gd 503/19, LEX nr 2698767. Wyroki NSA:  
1) z dnia 13 października 2016 r., II FSK 2288/14, LEX nr 2123679;  
2) z dnia 14 grudnia 2010 r., II FSK 1402/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C18108E224>, dostęp: 10.07.2024.
- <sup>30</sup> K. Radzikowski, *Dokumentacja cen transferowych jako element postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 1, s. 34.
- <sup>31</sup> M. Jamróży, *Ewolucja oraz ocena regulacji...*, dz. cyt., s. 21; B. Ciupek, J. Kaczmarzyk, P. Kania, *Podatki dochodowe jako czynnik ryzyka w międzynarodowych grupach kapitałowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H Oeconomia” 2016, nr 1, s. 456.
- <sup>32</sup> Szerzej na temat ryzyka podatkowego: B. Kubista, *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Warszawa 2023, s. 189-193.
- <sup>33</sup> R.A. Nawrot, *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014, s. 173.
- <sup>34</sup> H.F. Wunder, *Tax Risk Management and The Multinational Enterprise*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation” 2009, nr 18, s. 22-26; T.T. Kaczmarek, J. Królak-Werwińska, *Handel międzynarodowy. Zarządzanie ryzykiem. Rozliczenia finansowe*, Warszawa 2008, s. 30; M. Jamróży, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym poprzez dokumentację podatkową*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 40, s. 33.
- <sup>35</sup> T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, A. Rynkowska, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Warszawa 2019, s. 290-301; J.F. Mika, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym w cenach transferowych. Obowiązki i ryzyka sprawozdawcze*, Warszawa 2021, s. 70-71; K. Knapik, A. Widawska, *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6, s. 22.
- <sup>36</sup> *Zarządzanie ryzykiem*, red. K. Jajuga, Warszawa 2009, s. 379; T. Kaczmarek, J. Królak-Werwińska, dz. cyt., s. 68; P. Jedynak, J. Teczke, S. Wyciślak, *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwach zorientowanych międzynarodowo*, Kraków 2001, s. 32-33; J. Zawarska, *Identyfikacja i pomiar ryzyka w procesie zarządzania ryzykiem podmiotów gospodarczych*, „Zarządzanie i Finanse” 2012, nr 1, s. 66.
- <sup>37</sup> P. Anderson, R. Miall, *How to Manage Transfer Pricing Risks*, „International Tax Review” 2004, t. 15, nr 1, s. 38.
- <sup>38</sup> V. Patel, *Documentation Requirements Raise Stakes of Transfer-Pricing Audits*, „International Tax Review” 2004, t. 15, nr 8, s. 38.
- <sup>39</sup> J.F. Mika, dz. cyt., s. 23.
- <sup>40</sup> M. Kaniewska-Środecka, *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2018, s. 273-275.
- <sup>41</sup> *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, dz. cyt., s. 51-51, 549-560; M. Kaniewska-Środecka, dz. cyt., s. 266-267, 286-287.
- <sup>42</sup> I. Franczak, *Ceny transferowe w zarządzaniu podmiotami powiązanyymi – zmiany w przepisach prawa od 1 stycznia 2017 roku*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 343, s. 43; M. Jamróży, *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, s. 274-275.
- <sup>43</sup> M. Jamróży, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym...*, dz. cyt.

## Bibliografia

## Literatura

- Anderson P., Miall R., *How to Manage Transfer Pricing Risks*, „International Tax Review” 2004, t. 15, nr 1.
- Brolik J., Bogucki S., *Ciężar dowodu w sprawach cen transferowych*, w: *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2019.
- Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2019.
- Ciupek B., Kaczmarzyk J., Kania P., *Podatki dochodowe jako czynnik ryzyka w międzynarodowych grupach kapitałowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H Oeconomia” 2016, nr 1.
- Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamróży, Gdańsk 2014.
- Filipczyk H., *Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 10.
- Franczak I., *Ceny transferowe w zarządzaniu podmiotami powiązanyymi – zmiany w przepisach prawa od 1 stycznia 2017 roku*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 343.
- Górski M.J., Zbroiński A., *Ceny transferowe. Protokół kontroli*, Warszawa 2016.
- Grenda S., *Dokumentacja cen transferowych jako element ograniczenia ryzyka podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2010, z. 2.
- Jamróży M., *Ewolucja oraz ocena regulacji dotyczących dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych*, „Analizy i Studia Centrum Analiz Studiów Podatkowych” 2018, nr 2.
- Jamróży M., *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016.
- Jamróży M., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym poprzez dokumentację podatkową*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 40.
- Jedynak P., Teczke J., Wyciślak S., *Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwach zorientowanych międzynarodowo*, Kraków 2001.
- Kaczmarek T.T., Królak-Werwińska J., *Handel międzynarodowy. Zarządzanie ryzykiem. Rozliczenia finansowe*, Warszawa 2008.
- Kaniewska-Środecka M., *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*, Warszawa 2018.
- Knapik K., Widawska A., *Dokumentacja cen transferowych jako element zarządzania ryzykiem podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6.
- Kosieradzki T., Piekarczyk R., Rynkowska A., *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacje, raportowanie*, Warszawa 2019.
- Kosmala A., Michalski M., Pietrasik J., *Analiza porównawcza – narzędzie analizy cen transferowych*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2010, nr 5.
- Kubista B., *Dokumentacja cen transferowych jako instrument ochrony podatnika*, Warszawa 2023.
- Laskowska M., *Skuteczność polityki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wobec zmian strategii podatkowych holdingów międzynarodowych*, Warszawa 2020.
- Malec E., Roszkowski D., *Ceny transferowe. Jak prawidłowo dokumentować transakcje, by zminimalizować ryzyko podatkowe*, Gdańsk 2006.
- Małeckie P., Mazurkiewicz M., *Komentarz do art. 11k Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX/el. 2024.
- Mika J.F., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym w cenach transferowych. Obowiązki i ryzyka sprawozdawcze*, Warszawa 2021.
- Nawrot R.A., *Międzynarodowa optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2014.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e-655865-en>.
- Patel V., *Documentation Requirements Raise Stakes of Transfer-Pricing Audits*, „International Tax Review” 2004, t. 15, nr 8.

- Radzikowski K., *Dokumentacja cen transferowych jako element postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 1.
- Radzikowski K., *Proceduralne aspekty dokumentacji cen transferowych po zmianach w 2017 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 12.
- Sitnik P., *Dokumentacja cen transferowych sporządzona w trakcie kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 9.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- Unwin M., *Transfer Pricing Documentation Fails Harmony Test*, „International Tax Review” 2006, nr 7.
- Valente P., Caraccioli I., *Transfer Pricing Audits: Suitability of Transfer Pricing Documentation*, „International Tax Review” 2017, t. 45, nr 6/7.
- Wunder H.F., *Tax Risk Management and The Multinational Enterprise*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation” 2009, nr 18.
- Wyciślik J., *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przeliczenie dochodów*, Warszawa 2014.
- Zarządzanie ryzykiem*, red. K. Jajuga, Warszawa 2009.
- Zawarska J., *Identyfikacja i pomiar ryzyka w procesie zarządzania ryzykiem podmiotów gospodarczych*, „Zarządzanie i Finanse” 2012, nr 1.
- Źródła internetowe
- Zbroiński A., *TP: Analiza Porównawcza – ograniczenie ryzyka szacowania dochodów czy inspiracja dla organów kontroli?*, opubl. 14.07.2016, <https://crido.pl/blog-taxes/tp-analiza-porownawcza-ograniczenie-ryzyka-szacowania-dochodow-czy-inspiracja-dla-organow-kontroli/>, dostęp: 4.07.2024.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FBE22B37B1>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1319/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A198A9AEBE>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., II FSK 2288/14, LEX nr 2123679.
- Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2010 r., II FSK 1402/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C18108E224>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2012 r., II FSK 2121/10, LEX 1244150.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 stycznia 2018 r., I SA/Bk 1832/17, LEX nr 2443812.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 października 2017 r., I SA/Bk 617/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1CB6FB7276>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2020 r., I SA/Wr 1037/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3EC1F3BE6F>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2019 r., I SA/Gd 503/19, LEX nr 2698767.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2009 r., I SA/Kr 1374/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/26C116A14B>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2011 r., I SA/Kr 716/11, LEX nr 898781.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Kr 1191/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9367560D8C>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 marca 2021 r., I SA/OI 110/21, LEX nr 3150819.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 grudnia 2017 r., I SA/Sz 902/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A34B823C9>, dostęp: 10.07.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2008 r., III SA/Wa 1728/07, LEX nr 465018.